

# Natureza Jurídica das Contribuições Sociais

JOSE VILHES DE OLIVEIRA BARAGIO

Professor Assistente da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Alameda do Departamento Jurídico, 31270-000, Belo Horizonte, Minas Gerais

## INTRODUÇÃO

As contribuições sindicais, o salário-educação, as contribuições previdenciárias, os depósitos dos empresários ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e a criação do Programa de Integração Social (PIS) têm propiciado diversas discussões sobre a natureza jurídica dessas obrigações.

Parecer de Victor Nunes Leal, caracterizando as contribuições dos empresários ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), como genuinamente tributárias, negando a incidência desta contribuição sobre as horas extraordinárias, mereceu artigo de Egon Felix Gottschalk, onde são discutidos diversos problemas que interessam ao tema que estamos focalizando (1).

As contribuições sociais têm servido a polémicas, em torno da fixação da natureza e da própria nomenclatura dessas obrigações, que visam a recolher recursos para realização de programas sociais.

(1) Egon Felix Gottschalk, "FGTS: indefinições mantêm os problemas", *O Estado de São Paulo*, edição de 6 de fevereiro de 1972, págs. 59 e 60.

## AS CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS

Os comentaristas, desde o aparecimento da antiga denominação "imposto sindical", apresentaram sérios argumentos contra essa nomenclatura do texto consolidado: "O chamado "imposto sindical" coincide, na sua natureza, com as antigas contribuições feitas, na Idade Média, às corporações.

"E por isso se tem entendido que não é ele, propriamente, um imposto e, sim, mera contribuição, visto que não possui o caráter de generalidade, paralelo ao cunho de uniformidade que ninguém lhe nega" (Teotônio Monteiro de Barros Filho, "O Imposto Sindical", in "Leg. do Trab.", 1951, fevereiro, pág. 39, São Paulo). Veja-se, igualmente, o desenvolvimento dado ao tema por Ernani Durand, em seu estudo "Considerações em Torno de um Projeto de Lei" (Extinção do Imposto Sindical), especialmente a partir da pág. 19).

"Insistindo, porém, o legislador em definir a contribuição sindical ou contribuição corporativa como sendo um imposto, daí resulta, como assinala o referido escritor, uma inconstitucionalidade visível na Consolidação" (2)

Cesarino Júnior, estudando as contribuições compulsórias que têm surgido, indaga da natureza jurídica das mesmas, ao perguntar se, na verdade, serão impostos ou taxas, ou mesmo contribuições "sui generis"; reconhecendo que a questão é discutida, conclui serem de natureza especial:

"Tudo o que foi dito vem em abono da conclusão de que a contribuição sindical, *in specie*, a contribuição autarquial *in genere*, são de natureza especial, não importando — na hipótese — a sua consideração como imposto ou como taxa. Com efeito, no direito financeiro este caráter especial aproxima as duas formas de contribuição, anulando quase a distinção entre elas comumente feita." (3)

Muito antes de ser consagrada a atual denominação dada a este instrumento arrecadador, Felix Gottschalk tece uma detida consideração sobre o mesmo: "As contribuições devidas aos sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais representadas pelas referidas entidades", tomam no Decreto-lei nº 2.377, de 8 de julho de 1940 o nome de "imposto sindical", termo esse que a legislação italiana (art. 5º da lei de 3 de abril de 1926, arts. 23 e seg., da lei, de 1º de julho de 1926, declaração III, da Carta del Lavoro, de 21 de abril de 1927) cuidadosamente procurou evitar, deixando a determinação da natureza jurídica desta contribuição à jurisprudência e doutrina. À última caracterizou-a ora como "contribuição típica, ora como imposto igual a qualquer outro, mas na opinião predominante, como "imposto especial".

"A distinção nítida entre impostos, taxas e contribuições, de um lado, e as rendas dos cofres públicos auferidas por atividades privadas, do outro lado, constitui um dos problemas fundamentais da ciência das finanças.

"A distinção não precisa ocupar-nos mais do que o necessário para determinar a natureza jurídica da contribuição compulsória que entre nós tomou o

(2) Mozart Victor Russomano, "Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho", José Konfino, Editor, Rio de Janeiro, 1957, 4.ª ed., Vol. III, pág. 933.

(3) Cesarino Júnior, "Consolidação das Leis do Trabalho", Livraria Freitas Bastos S.A., Rio de Janeiro, São Paulo, 1958, vol. II, 4.ª ed., pág. 129.

nome de “imposto sindical”, se é tributo de direito público ou renda da economia privada, e, na primeira hipótese, se o poder tributário é suscetível de ser delegado a entidade de direito privado ou, ao contrário, pressupõe como titular sempre uma pessoa de direito público” (4).

Ainda sob a denominação de “imposto sindical”, estudando a natureza jurídica do mesmo, muitos autores apresentam-no como pertencente ao domínio da parafiscalidade, instituto que é assimilado aos tributos (5).

Examinando a questão, o Ministro Aliomar Baleeiro inclui, também, como contribuição parafiscal: “A maior parte das contribuições parafiscais, no Brasil, é representada pelas receitas dos Institutos e Caixas de Pensões e Aposentadorias, com fundamento no art. 157, alínea XVI, da Constituição.

“Mas há verdadeira pulverização de receitas outras para manutenção de vários órgãos autárquicos e paraestatais, como a Ordem dos Advogados, a Legião Brasileira de Assistência, o SENAI, o SENAC, o SESC, o SESI, etc.

“Inclui-se entre as contribuições parafiscais o imposto sindical, criado por decreto-lei que regulou o art. 138 da Constituição de 1937. Está regulado, hoje, pelos arts. 578 a 610 da Consolidação das Leis do Trabalho” (6).

A imprecisão da terminologia acarretou a substituição de imposto por contribuição, por ocasião do Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966 (D.O. de 14-11-1966).

Foi mantida a contribuição sindical pela Constituição de 24 de janeiro de 1967, art. 159, § 1º: “Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas”.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, manteve no § 1º do art. 166 idêntica redação.

### SALÁRIO-EDUCAÇÃO

A legislação específica sobre salário-educação tem por base a Lei nº 4.440, de 27 de outubro de 1964, e seu respectivo regulamento constituído pelo Decreto nº 55.551, de 12 de janeiro de 1965, com as modificações do Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967.

Pelo mesmo, as empresas vinculadas à previdência social passam a contribuir com parcela representada pela importância correspondente ao custo do ensino primário dos filhos dos seus empregados em idade de escolarização obrigatória e destinada a suplementar as despesas públicas com a educação elementar (art. 1º).

(4) Egon Felix Gottschalk, “Norma Pública e Privada no Direito do Trabalho — Um ensaio sobre tendências e princípios fundamentais do Direito do Trabalho”, Livraria Acadêmica Saraiva & Cia., Editores, São Paulo, 1944, págs. 143 e 144.

(5) Pedro Manso Cabral, “Alguns Problemas da Discriminação de Rendas no Brasil”, Livraria Progresso Editora, Salvador, 1960, págs. 76 e 77.

(6) Aliomar Baleeiro “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, Edição Revista Forense, Rio de Janeiro, 1958, vol. II, 2.ª ed., pág. 457.

O salário-educação não tem caráter remuneratório na relação de emprego e não se vincula, para nenhum efeito, ao salário ou à remuneração percebida pelos empregados das empresas compreendidas por esta lei (§ 2º, art. 3º).

A Lei nº 5.692, de 11 de agosto de 1971, que fixa Diretrizes e Bases para o ensino de primeiro e segundo graus, estabelece no artigo 48 que o salário-educação, instituído pela Lei nº 4.440, de 27 de outubro de 1964, será devido por todas as empresas e demais entidades públicas ou privadas, vinculadas à Previdência Social.

A natureza jurídica desta instituição vem promovendo discordâncias em torno de sua conceituação, bem como a própria denominação utilizada: "Fábio Fanucchi (*"O Salário Educação"*, in *Legislação do Trabalho*, vol. 28, págs. 663 e seg. e 732), após acertado exame da matéria, verberou o termo "salário-educação" como a denominação "mais imprópria" e concluiu tratar-se de um "imposto com aplicação específica com características fiscais", existindo "correlação entre o imposto e o custo atuarial do ensino primário" o que, aliás já se deduz do art. 1º in fine, quando se caracteriza como "destinado a suplementar as despesas públicas com educação elementar", o que constitui, inegavelmente, incumbência do Estado, para cujo custeio dispõe dos tributos derivados" (7).

Para Cesarino Júnior, o salário-educação é um imposto que só mantém relação com o contrato de trabalho pelo fato de ser calculado com base no número de empregados da empresa.

Egon Felix Gottschalk propõe para o mesmo o enquadramento como contribuição de natureza parafiscal: "Não previsto no rol dos impostos do sistema tributário nacional, o "salário-educação" enquadra-se nas contribuições de natureza parafiscal. Não é "taxa", pois não ocorre quando "alguém se utilizar de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício ou por ato seu despesa especial dos cofres públicos" (Aliomar Baleeiro, *"Dir. Trib. Brasileiro"*, pág. 286). Mais uma vez a "parafiscalidade revela-se como "vala comum" de tudo quanto é imposto ou taxa, mas assim não pode ser denominado" (8).

### PLANO DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

Com o aparecimento do PIS nasceu a questão de definir a natureza das obrigações que decorrem para a empresa. Os apreciadores da matéria aceitam que, em vista do art. 10 da Lei 7/70, trata-se de contribuição de caráter estritamente tributário: "Não se trata, pois, de encargo social, mas de encargo fiscal" (9).

Vicente Bezerra Neto e outros, analisando a natureza jurídica da contribuição ao PIS, diz que a identificação dessa obrigação com imposto surpreende aqueles que não estão acostumados com o mecanismo tributário: "Esses

(7) Egon Felix Gottschalk, *O Estado de São Paulo*, ed. cit., pág. 60.

(8) Egon Felix Gottschalk, *O Estado de São Paulo*, ed. cit., pág. 60.

(9) Roberto Santos, "Os Novos Provimentos sobre o Programa de Integração Social", *LTR, Legislação do Trabalho*, São Paulo, abril de 1971, pág. 268.

os dados que permitem enquadrar o tributo criado pela Lei Complementar nº 7 como imposto, à vista de uma sistemática que estatui a compulsoriedade da contribuição, expressa em transferência de recurso do patrimônio da empresa para a constituição de um fundo específico" (10).

Utilizando-se da expressão "contribuição social", Wilson de Souza Campos Batalha não vê nos recolhimentos ao fundo de integração social qualquer semelhança com imposto ou taxa: "Portanto, afigura-se-nos extreme de dúvida que a obrigação de recolhimento de recursos próprios ao fundo de integração social não tem o aspecto de imposto, nem de taxa, mas de contribuição social, não podendo ser assimilada, para nenhum efeito, ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza" (11).

### CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

No Brasil, o custeio da previdência social provém das quotas pagas pelo segurado, pelo respectivo empregador e pela União (12).

É assim que a Constituição atual reza no art. 165, XVI, ao assegurar aos trabalhadores os direitos que visam à melhoria de sua condição social: "previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado".

A Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, que dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social, em seus artigos 69 e seguintes, ao lado do Decreto nº 60.501, de 14 de março de 1967, aprovando nova redação do Regulamento Geral da Previdência Social (Decreto nº 48.958-A, de 19 de setembro de 1960), artigos 164 e seguintes, estabelecem as normas de custeio da previdência social, fixando as fontes de receita, contribuições, arrecadação e recolhimento das mesmas (13).

O Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967, expedindo nova regulamentação do artigo 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, usa em seu art. 3º a forma "taxa única" para englobar as contribuições distribuídas na Tabela I.

Essa denominação vem permitindo o emprego de "taxas de contribuição": "A Lei nº 4.863, de 29-11-65, criou a taxa única, a partir de janeiro-66, facilitando o trabalho das empresas no recolhimento de suas contribuições. Criou a folha de salário-contribuição (coluna da folha de pagamento, com o total da remuneração do empregado). Com base nesse total, é feito o desconto para a Previdência" (14).

(10) Vicente Bezerra Neto, Jorge Hisatugo, Agostinho Sartin, "A Empresa e a Participação do Empregado", Edição Saraiva, São Paulo, 1971, pág. 25.

(11) Wilson de Souza Campos Batalha, "Programa de Integração Social", LTR, Legislação do Trabalho, São Paulo, setembro de 1971, pag. 671.

(12) Arnaldo Sussekind, "Previdência Social Brasileira", Livraria Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1955, págs. 125 e seguintes.

(13) Eduardo Gabriel Saad, "Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS). Anotada", LTR — Editora Ltda., São Paulo, 1969; Marcelo Pimentel, Hélio C. Ribeiro, Moacyr D. Pessoa, "A Previdência Social Brasileira Interpretada (Guia Prático)", Forense, Rio de Janeiro, São Paulo, 1970, 1.ª ed., págs. 294 e seguintes.

(14) João Deschamps de Andrade, "Trabalho e Previdência Social (O INPS na cidade e no campo)", Forense, Rio, s/d, pag. 172.

Também a natureza desse tipo de contribuição merece averiguações, em vista dos aspectos particulares que apresenta, ao longo das afirmações de caráter parafiscal que lhe é dado.

Francisco Campos apresentava a contribuição previdenciária como imposto propriamente dito, arrolando a seguinte justificativa: "Os 2% cobrados a título de contribuição para as Caixas de Aposentadoria e Pensões constituem, igualmente, imposto propriamente dito. Não é o destino especial do tributo que o qualifica como imposto ou taxa. A atribuição de destino especial ao produto de certos impostos é questão de método ou de técnica de administração financeira, nada influenciando na natureza do tributo, para o fim de classificá-lo nesta ou naquela categoria das rendas públicas". (15).

Orlando Gomes e Egon Gottschalk, em explicações sobre a natureza da contribuição previdenciária, desenvolvem a questão dentro dos seguintes ângulos:

- a) direito de previdência;
- b) prestação de direito público;
- c) tributo especial, com prevalente caráter de imposto;
- d) tributos ou ingressos coativos (parafiscalidade).

Mostrando a perspectiva dos especialistas em Direito do Trabalho e dos financistas na maneira de focalizar o assunto, expõem: "O reconhecimento de que a contribuição de seguros constitui parte da remuneração do trabalho, o reconhecimento, portanto, do direito de previdência". Entretanto, autores há que divergem dessa tese, afirmando que se deve reconhecer à contribuição previdencial a natureza jurídica de prestação de direito público, ou mais precisamente de tributo especial, com prevalente caráter de imposto" (16).

Os estudiosos de Direito Tributário, assentados na parafiscalidade, arguem: "Enquanto os trabalhistas discutem o problema sob esse ângulo, os financistas não vacilam em classificar a contribuição de previdência no gênero geral dos tributos ou ingressos coativos. Constituíram parte do que hoje se denomina parafiscalidade, um importante ramo da ciência das finanças, formando um terço ou um quarto da receita bruta do Estado. Aliomar Baleeiro, que dá especial destaque ao problema, esclarece que tributos para aplicação especial aos fins dos órgãos aos quais o Estado os delegou são exigidos exclusivamente dos grupos ou indivíduos que se beneficiam com as atividades de tais órgãos paraestatais" (17).

Fábio Fanucchi afirma que, apesar de não relacionadas nas Constituições anteriores, as contribuições parafiscais estão nos dispositivos constitucionais referentes à ordem econômica e social: "Representadas principalmente pelas de previdência social e pela sindical (à época chamada imperfeitamente de

(15) Francisco Campos, "Direito Constitucional", Edição Revista Forense, Rio de Janeiro, 1942, pág. 199.

(16) Orlando Gomes e Egon Gottschalk, "Curso de Direito do Trabalho", Forense, Rio, 5.ª ed., 1972, pág. 446.

(17) Orlando Gomes e Egon Gottschalk, ob. cit., pág. 446.

“imposto”, as contribuições parafiscais eram bastante utilizadas por qualquer das entidades públicas de direito interno com atribuições tributárias” (18).

A competência é exclusiva da União, nos termos do § 2º do art. 21 da Constituição, na redação da Emenda Constitucional nº 1.

“A União pode instituir:

I — contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais”.

Esclarece, ainda, Fábio Fanucchi: “As causas determinantes do estabelecimento das contribuições parafiscais, conforme a enunciação do dispositivo constitucional transcrito neste item, são: intervenção no domínio econômico, cujo exemplo mais recente encontramos no Programa de Integração Social (PIS); interesse da previdência social, motivo para a cobrança das contribuições ao Instituto Nacional da Previdência Social; interesse de categorias profissionais, cujo exemplo é fornecido pelas contribuições sindicais” (19).

Dizendo que a contribuição parafiscal pode apresentar características de impostos e taxas, de acordo com a relação que surge entre o contribuinte e a causa da contribuição, adverte: “A contribuição previdenciária brasileira dá bem idéia de como poderá ser estabelecida essa diferenciação. Enquanto ela é exigida dos trabalhadores, que são beneficiários efetivos ou potenciais da previdência social, caracteriza-se como taxa. Cobrada das empresas, que não recebem uma contraprestação específica e divisível a seu favor, será imposto” (20)

Para configurar a contribuição parafiscal na legislação de previdência, relaciona os seguintes dados:

- a) fato gerador — recebimento ou pagamento de remuneração por serviços prestados ou locados;
- b) base de cálculo — em princípio, a remuneração dos serviços;
- c) alíquota — proporcional de 8% (oito por cento);
- d) contribuintes — o prestador e o locador de serviços.

Também Aliomar Baleeiro apreciando a parafiscalidade, no que toca a essas contribuições, observa: “As contribuições parafiscais, em resumo, são tributos, e, como tais, não escapam aos princípios dos arts. 141, § 34, e 202, da Constituição.

“Dois casos especiais merecem consideração em separado, no rol, hoje dilatado, de receitas parafiscais do direito brasileiro: — as contribuições para os Institutos de Previdência e o chamado “imposto sindical” (21)

(18) Fábio Fanucchi, “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, Editora Resenha Tributária Ltda., São Paulo, 1971, pág. 175.

(19) Fábio Fanucchi, ob. cit., pág. 176.

(20) Fábio Fanucchi, ob. cit., pág. 176.

(21) Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, Edição da Revista Forense, Rio de Janeiro, 1951, pág. 177.

Pontes de Miranda, examinando as contribuições de empregador e empregado, não admite caráter tributário nas mesmas: "Quando a lei fixa o quanto da contribuição de empregador ou de empregado, para que se aplique o art. 158, XVI, da Constituição de 1946, não tributa: não há imposto, nem taxa (no sentido de espécie de tributo); há determinação legal de quanto a que, por força de regra jurídica constitucional cogente, porém não auto-suficiente, estão vinculados o empregador e o empregado. Chamar-se "taxa" a tais contribuições, prestáveis por dever, seria o mesmo que chamar-se "taxa" ao que a lei fixa como quanto de alimentos por parentesco, ou por vínculo conjugal. No sentido do direito constitucional e do direito tributário, só é taxa o que a entidade estatal exige como tributo correspondente à prestação da entidade estatal. Quando a lei determina o que há de prestar a União, o empregador ou o empregado, de modo nenhum tributa: quanto à União, o que há é fixação da despesa; quanto ao empregador e ao empregado, apenas se determina o que há de ser a contribuição, a quota do empregador e do empregado. Nada tem isso com o direito tributário. Não é taxa, nem imposto. A previdência em favor da maternidade, da velhice ou em consequência da doença, da invalidez ou da morte, tem de ser pela contribuição tripartida (União, empregador, empregados). Tal previdência, por ser mediante contribuição, não depende de simples decreto" (22).

Para Felix Gottschalk as contribuições previdenciárias não são receitas parafiscais. Entende que, apesar do monopólio segurador conferido ao INPS e do volume de sua receita, as contribuições previdenciárias não são parafiscais, por lhes faltar o caráter tributário. (23)

Gérard Lyon-Caen, mostrando que as dificuldades sobre o assunto ultrapassam as nossas fronteiras, examinando a natureza dessas contribuições, chega a perguntar se não se trata de um imposto de natureza particular, que hoje se engloba sob o conceito geral de taxas parafiscais: "ou au contraire un impôt d'une nature particulière qu'on englobe aujourd'hui sous le concept général de taxes parafiscales". (24)

Jambu-Merlin, dissertando sobre os processos de financiamento de segurança social, relata que nos Estados da Europa Ocidental, para arrecadação das prestações, existem diversas maneiras, destacando-se entre elas: o imposto, a taxa parafiscal e a cotização: "Pour faire fonctionner la Sécurité sociale et payer les prestations, il faut prélever sur le produit national une partie de ressources qui, dans les pays d'Europe occidentale, tourne autour de 13% du produit national brut. Mais le prélèvement peut s'exercer de différents façons, dont les principales sont l'impôt, la taxe parafiscale et la cotisation. Ces trois formes de prélèvement correspondent elles-mêmes, *grosso modo*, à des incidences directes de natures différentes. L'impôt frappe la généralité des personnes physiques

(22) Pontes de Miranda, "Comentários à Constituição de 1967", RT, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, vol. VI (arts. 157-189), pág. 216.

(23) Egon Felix Gottschalk, *O Estado de São Paulo*, ed., cit., pág. 60.

(24) Gérard Lyon-Caen, "Manuel de Droit du Travail et de la Sécurité Sociale", Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1955, pág. 359.



ou morales soit à raison de leurs revenus ou de leurs bénéfiques, soit à raison de leur consommation. La taxe parafiscale frappe une catégorie d'individus, ou certains individus, considérés comme plus particulièrement intéressés au service à rémunérer. La cotisation enfin est payée par l'assuré, c'est-à-dire celui qui peut subir le risque, soit directement, soit parce qu'il est tenu de l'indemniser" (25)

Após referências a imposto, taxa parafiscal e cotização, diz Jambu-Merlin que toda legislação previdenciária pode ser eclética, situando-se, assim, entre os diversos modos de financiamento.

Citando a Grã-Bretanha, assinala que a partir de 1944 apareceu um sistema unificado e rígido de segurança social, aplicável a todos, igualmente, ao lado do Serviço Nacional de Saúde, dando-se grande preponderância ao financiamento fiscal, sem supressão das cotizações (26)

No que toca à França, revela tendência atual para o financiamento por cotizações, cuja natureza jurídica passa a indagar:

- a) é uma obrigação de direito privado;
- b) taxa parafiscal;
- c) imposto;
- d) processo particular, com autonomia jurídica.

Transcrevendo decisão da Corte de Cassação, mostra que aquele Tribunal definiu cotização como:

- a) obrigações de direito privado;
- b) de natureza comercial, se o devedor é comerciante.

Relata Jambu-Merlin a contenda nos termos abaixo:

"Le problème se pose dans les termes suivants: lorsqu'un débiteur de cotisations, commerçant, ne paie pas ses cotisations, est-ce que la Caisse peut saisir le tribunal de commerce et lui demander de prononcer la mise en faillite ou le règlement judiciaire de se commerçant? Les Caisse ont commencé à partir de 1951 à employer ce moyen de recouvrement forcé et se sont heurtées à la résistance de nombreuses juridictions, tribunaux de commerce ou Cours d'appel. On aurait pu penser a une solution très simple, qui eût été d'assimiler la dette de cotisations à une dette de salaires, qui est indubitablement privée, et commerciale à l'égard de l'employeur commerçant. Mais il existait un obstacle à cette solution, qui n'était peut-être pas décisif d'ailleurs, dans la jurisprudence bien établie qui, à l'occasion du calcul du salaire de base en matière d'accidents du travail, avait décidé que la cotisation patronale n'était pas un complément de salaire. Par ailleurs, un élément certain le suivant: si la cotisation de Sécurité sociale devait être assimilée à un impôt ou a une taxe parafiscale, il ne pouvait y avoir une mise en faillite.

(25) Roger Jambu-Merlin, "La Sécurité Sociale". Collection U, Série Droit des Affaires et de l'Économie, Librairie Armand Colin, Paris, 1970, pág. 79.

(26) Roger Jambu-Merlin, ob. cit., pág. 80.

En effet, la dette d'impôt est traditionnellement traitée comme une dette civile, quelle que soit la personnalité du débiteur" (27)

O regime político francês da 5ª República, por meio do preâmbulo da Constituição de 1958, deu grande relevo à questão de segurança social, ao proclamar:

"La nation assure à l'individu et à la famille les conditions nécessaires à leur développement.

Elle garantit à tous, notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs. Tout être humain qui en raison de son âge, de son état physique et mental, de la situation économique, se trouve dans l'incapacité de travailler, a le droit d'obtenir de la collectivité des moyens convenables d'existence".(27)

Os tratadistas italianos utilizam levantamentos doutrinários para esclarecimento da natureza da contribuição previdenciária, demonstrando a importância que a questão vem tendo no direito comparado, em vista das ampliações dessas prestações.

Renato Balzarini em capítulo sobre a contribuição previdenciária, inicia pelo exame da natureza dessa figura, também, mostrando a tendência geral que se tem em identificá-la com o imposto, com a taxa ou um tipo de tributo particular:

"Le natura dei contributi previdenziali è problema che tuttora impegna la doutrina la quale per molta parte si è orientata, specie in u primo tempo, nel senso di considerare i contributi stessi quali veri e propri tributi, decisamente attratta dalla loro obbligatorietà corrispondente alla potestà statale, o nella materia, alla potestà degli enti pubblici ai quali questa sarebbe delegata dallo Stato; e, cioè, degli enti previdenziali, che sono definiti anche parastatali, a sottolineare l'identità dell'interesse di questi con l'interesse dello Stato. Nell'ambito della nozione dei tributi è nata questione se i contributi di cui trattasi debbano identificarsi con lo imposto o con le tasse o con quel tipo di tributi particolari, partecipi dell'una e dell'altra, nei quali rientra, in modo peculiare, il contributo di miglioria". (28)

Balzarini, procurando conceituar contribuição previdenciária, parte do exame da natureza da prestação do ente previdenciário. Para isso indaga se a mesma coincide com a prestação de um serviço público, que responde a um fim particular do Estado.

Adverte, entretanto, que o esquema da relação asseguradora da previdência social foi transportado do direito privado para o direito público:

"D'altro lato, si è osservato esattamente che, se è vero che la natura pubblicistica del rapporto assicurativo lo caratterizza in ogni suo aspetto sia soggettivo che oggettivo, è anche vero che nessuno dagli elementi caratteristici dell'assicurazione sociale" riesca ancora oggi a porsi

(27) Roger Jambu-Merlin, ob. cit., pág. 82.

(28) Renato Balzarini, "I Contributi", in "Nuovo Trattato di Diritto del Lavoro", direção de Luisa Riva Sanseverino e Giuliano Mazzoni, "Previdenza Sociale", Vol. III, Cedam, Padova, 1971, pág. 721.

come esclusivamente proprio di quest'ultima, così como non possono trovare esempi e tracce" anche nell'assicurazione di diritto privato; si cita, in proposito, l'esempio delle assicurazione popolari, che possono essere gestite da enti pubblici, como L'INA, quello delle mutue assicurative, che hanno natura privata e dalle quali è estraneo lo scopo di guadagno, e così i casi in cui è imposto l'obbligo di stipulare un contratto di assicurazione, e di tipularlo con un determinato istituto anche di natura pubblica, aggiungendosi che anche nell'assicurazione private si riscontrano notevoli limitazione dell'autonomia privata a tutela di interessi superiori, quale l'approvazione amministrativa delle condizioni generali di polizze delle assicurazione private". (29)

Discorrendo sobre imposto, taxa, tributo especial e parafiscalidade, diz Renato Balzarini que a legislação tributária permanece incerta e oscilante acerca da distinção em torno das várias espécies de tributo.

Referindo-se à noção de tributo especial, com a qual a doutrina procura aproximar a contribuição previdenciária, escreve:

"Il tributo speciale è costituito da una prestazione dovuta da chi consegue un particolare vantaggio economico, trovandosi in una data situazione, in seguito al compimento di una attività amministrativa, svolta nei confronti di tutti gli altri che di questa indistintamente fruiscono". (30)

Balzarini, dicorre sobre a corrente que quer dar à contribuição previdenciária o caráter retributivo:

"Un'altra opinione considera il contributo previdenziale di carattere retributivo". (31)

Entretanto, exclui a contribuição previdenciária da orientação dos que vêem nella uma relação tributária, optando por sua localização em um tipo diverso de relação que possa lhe dar qualificação específica.

Na minuciosa análise que faz em torno da contribuição previdenciária compara-a com o prêmio: "Il contributo ha, in un tale rapporto, la funzione che ha il premio nel rapporto di assicurazione privata". (32)

As referências acima assinaladas demonstram as dificuldades que temos para uma exata conceituação das contribuições previdenciárias e das outras similares.

Nem sempre a identificação dessas contribuições com as figuras clássicas do direito tributário servirá para especificação dos elementos que servem para compor a relação previdenciária, que decorre de certos princípios peculiares às normas da previdência social.

Para Pontes de Miranda cabe à lei decidir "se a previdência e o seguro têm de ser por instituto de direito público ou por instituto de direito privado" (33).

(29) Renato Balzarini, ob. cit., pág. 727.

(30) Renato Balzarini, ob. cit., pág. 732.

(31) Renato Balzarini, ob. cit., pág. 734.

(32) Renato Balzarini, ob. cit., pág. 741.

(33) Pontes de Miranda, "Comentários...", vol. VI, ob. cit., pág. 215.

Tal circunstância irá, normalmente, afetar certos aspectos da natureza das prestações que visam ao custeio desses benefícios.

### AS CONTRIBUIÇÕES E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

No Brasil o tema pode ser visto dentro das implicações que a Constituição e o Código Tributário Nacional podem acarretar para a caracterização dessas contribuições.

Neste sentido é fundamental a lembrança do art. 217 do C.T.N., sobre o qual Aliomar Baleeiro tece as seguintes conclusões: "Visa a espantar dúvidas sobre a exigibilidade das contribuições parafiscais ou especiais, que ele indica e que, aliás, estão contempladas na Constituição Federal (na redação da Emenda nº 1/1969, art. 163, parágrafo único; 165, XVI; 166 § 1º; e art. 21, § 2º I) (34).

Os preceitos citados consagram no ordenamento constitucional a terminologia contribuições, que surge no Capítulo V, "Do Sistema Tributário", devendo-se ressaltar que o art. 21, § 2º, I, vincula a questão às seguintes circunstâncias:

- a) tenham em vista intervenção no domínio econômico;
- b) interesse da previdência social;
- c) interesse de categorias profissionais.

Ocorre uma limitação do âmbito de aplicação dessa figura, que não pode ser entendida como o conceito amplo de imposto.

Localizando no Título III, "Da Ordem Econômica e Social", a outra referência à contribuição tripartida, pôde o Estatuto Político demonstrar o conteúdo que deve impregnar a matéria, tendo em vista que pretende a melhoria da condição social do trabalhador, por meio da previdência social.

Já no § 1º do art. 166 preceitua o reconhecimento de funções delegadas, que ocorrem quando os órgãos sindicais e profissionais podem arrecadar contribuições para o custeio de suas atividades.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º-12-1965, de grande importância para o sistema tributário brasileiro, não incluiu as contribuições ora focalizadas em seu corpo. Também, em sua redação originária, o Código Tributário Nacional não se ocupava dessa figura.

Não se pôde deixar de fazer referência ao art. 217 do C.T.N., que emprega expressões como: "contribuição sindical", "quotas de previdência", contribuição destinada ao "Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural", "contribuição destinada ao F.G.T.S.": "As disposições desta lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei nº 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I — da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os artigos 578 e seguintes da Consolidação das

(34) Aliomar Baleeiro, "Direito Tributário Brasileiro", Forense, Rio, 1971, 3.ª ed., pág. 569.

Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II — das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III — da contribuição destinada a constituir o “Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural”, de que trata o art. 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963;

IV — da contribuição destinada ao “Fundo de Garantia do Tempo de Serviço”, criada pelo art. 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V — das contribuições enumeradas no § 2º do artigo 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais, criadas por lei”.

O art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional, apresenta definição de tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em seguida, o art. 5º relaciona os tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Dagoberto Liberato Cantizano, em referência ao problema, chama atenção de que alguns autores aí acrescentam outras obrigações: “O tributo é o gênero de que são espécies o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria (e, segundo alguns autores, as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios)” (35).

O Ministro Aliomar Baleeiro, examinando o art. 5º do C.T.N., expõe: “Mas, juridicamente, no Direito positivo do Brasil, hoje, as contribuições especiais ou parafiscais integram o sistema tributário, não só porque a Constituição as autoriza expressamente nos arts. 163, parágrafo único, 165, XVI, e 166, § 1º, mas também porque o Decreto-lei nº 27, de 1966, acrescentou mais um dispositivo ao C.T.N., alterando a redação do art. 217 do mesmo, para o fim especial de ressaltar a exigibilidade da contribuição sindical, das “quotas de previdência” e outras exações parafiscais. Confronte-se o art. 5º com o art. 217 do C.T.N., citado.

Esse dispositivo não exaure o rol das contribuições parafiscais ou especiais” (36).

(35) Dagoberto Liberato Cantizano, “O Novo Sistema Tributário Brasileiro”, Forense, Rio de Janeiro, 1969, 1.ª ed., pág. 40.

(36) Aliomar Baleeiro, “Direito Tributário Brasileiro”, Forense, Rio, 1971, 3.ª ed., pág. 68.

A definição de imposto, inserida no art. 16 do C.T.N. é: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Para configuração dessa espécie tributária é necessário que o fato gerador da obrigação tributária não esteja vinculado a qualquer atividade estatal específica, com relação ao contribuinte.

Dessa maneira, para muitos escritores, as contribuições previdenciais ou aquelas que surgem da legislação trabalhista ou previdenciária são obrigações que não se enquadram dentro dos elementos exigidos para as figuras tributárias, quer seja imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

Para J. Motta Maia, entretanto, instituindo certas contribuições, a Constituição de 1967, art. 157, § 9º, possibilitou arrecadações específicas para execução dos encargos decorrentes da intervenção no domínio econômico e do interesse geral (37).

Identificar as contribuições focalizadas com imposto tem sido orientação de certos trabalhos: "Doublet et Lavau aceitam a semelhança de contribuição previdenciária com o imposto. De Litala, também, de forma original demonstra que essa contribuição é imposto. Se "uno del fini fondamentali dello Stato é il benessere collettivo" e se o meio mais eficaz para a consecução desse objetivo é a Previdência Social, a contribuição que a ela se fizer será para atender a um serviço público ou para satisfazer a um interesse coletivo. ("Diritto Delle Assicurazioni Sociali" - 3.ª edição - págs. 55 e seguintes) (38).

Prosseguindo em seus comentários à lei do FGTS, Eduardo Gabriel Saad, com base nos preceitos legais, assimila contribuição a imposto: "Através de decreto-lei de 14 de novembro de 1966, acrescentou-se à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, um artigo, o de número 217, para estabelecer que, sem embargo do disposto no art. 17 deste último diploma legal, continuava exigível a contribuição prevista no art. 2º da Lei nº 5.107.

Ao baixar esse decreto-lei, o Governo demonstrou encarar a contribuição instituída pela Lei nº 5.107 como um tributo, pois o precitado art. 17 declara que "os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste título, com as competências e limitações nele previstas." E, como a contribuição estatuída pela Lei nº 5.107 não figurava entre os impostos abrangidos pelo novo sistema tributário nacional, apressou-se o Governo em baixar o referido ato a fim de espantar qualquer dúvida a respeito de sua classificação entre os impostos admitidos em lei". (39)

### CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS

O aumento da ação econômica e social do Estado, no campo das finanças, desenvolveu-se por meio de uma atividade direta ou indireta, trazendo como

(37) J. Motta Maia. "Novo Sistema Tributário Nacional", Mabri Livraria e Editora, Rio de Janeiro, 1969, 2.ª ed., pág. 34.

(38) Eduardo Gabriel Saad. "Lei do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço", LTR, Editora Ltda., São Paulo, 1969, 2.ª ed., pág. 53.

(39) Eduardo Gabriel Saad. "Lei do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço", ob. cit., pág. 53.

conseqüência o crescimento das funções e órgãos colaterais ao mecanismo clássico do Estado.

Tal atuação está vinculada ao problema da parafiscalidade, que surgiu da distinção entre uma ordem financeira fiscal, propriamente dita, e uma ordem financeira parafiscal e a ordem financeira extrafiscal.

Na ordem financeira fiscal colocam os escritores os tributos, destacando-se o imposto. Na segunda, o imposto parafiscal apresentado como imposto econômico ou imposto social (40).

Apesar das divergências, a maioria dos autores estudam essas contribuições quando examinam a parafiscalidade: "O conceito de parafiscalidade é útil, do ponto de vista exclusivamente didático, metodológico ou terminológico, para designar impostos ou taxas que se distinguem dos demais pela delegação a um órgão paraestatal, a fim de serem aplicados aos fins deste.

A maior parte das contribuições parafiscais, no Brasil, é representada pelas receitas de Institutos, Caixas de Pensões e Aposentadorias, com fundamento nos arts. 165, alínea XVI, e 166, § 1º da Constituição. Esta, aliás, não emprega a palavra "parafiscal" (41).

Encontramos, em várias obras, afirmativas de que sob a denominação de contribuições parafiscais estão as arrecadações previdenciárias ou as que lhe são afins (42).

Ruy Barbosa Nogueira, em capítulo sobre a parafiscalidade, depois de fazer menção ao Sistema Tributário Nacional, criado pela Constituição Federal, diz: "Entretanto, a mesma Constituição prevê contribuição para regulamentação econômica (art. 157, § 9º); contribuição para a previdência social (art. 158, XVI); contribuição para custeio da atividade de órgãos sindicais e profissionais (art. 159, § 1º) (43).

Faz, em seguida, perguntas de grande importância para explicação da natureza desses pagamentos exigidos das atividades empresariais: "Qual a natureza destas últimas contribuições? Estarão elas submetidas ao sistema tributário nacional ou dele excluídas? Qual a importância ou volume dessas arrecadações? Qual o seu atual regime jurídico?" (44).

Vai, em seguida, procurar na parafiscalidade a explicação para o conjunto das contribuições especiais, arrecadadas por órgãos de administração descentralizada: "Como vimos as exações parafiscais são contribuições cobradas por organismos públicos, autarquias, órgãos paraestatais, de controle da economia, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo. Exemplos típicos são a contribuição para o INPS, Sindicatos, Instituto do Açúcar e do Alcool, etc." (45).

(40) Emanuele Morselli, "Parafiscalidade e seu Controle", Instituto Brasileiro de Direito Financeiro", Rio de Janeiro, 1954, publicação n.º 3, págs. 41 e seguintes.

(41) Allomar Baleeiro, "Direito Tributário Brasileiro", ob. cit., pág. 570.

(42) J. Motta Mala, "Novo Sistema Tributário Nacional", Mabri L vvaria e Editora, Rio de Janeiro, 1969, 2.ª ed., págs. 106 e 107; Dagoberto Liberato Cantizano, "O Novo Sistema Tributário Brasileiro", Forense, Rio de Janeiro, 1969, 1.ª ed., pág. 39.

(43) Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Financeiro", "Curso de Direito Tributário", José Bushatsky Editor, São Paulo, 1970, 2.ª ed., pág. 141.

(44) Ruy Barbosa Nogueira, ob. cit., pág. 141.

(45) Ruy Barbosa Nogueira, ob. cit., pág. 143.

Essas contribuições estão ligadas à questão da intervenção do Estado no domínio econômico: "A União passou a ter competência para instituir "contribuições", tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais (art. 21, § 2.º, I). É uma espécie nova de tributo, que difere dos demais" (46).

As denominadas contribuições especiais e as contribuições parafiscais, no Brasil, tem a doutrina entendido ora como taxas, ora como impostos: "Entretanto, do ponto de vista jurídico, integram, hoje, o nosso sistema tributário. Desta feita, essas contribuições constituem também uma modalidade de tributo, pelo que há quem classifique os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais" (47).

Referindo-se à mesma discussão, acrescenta Pires Chaves: "É que ao lado do aparelhamento estatal de receita e despesa próprias desdobram-se outras vias de contribuições e de aplicações caracterizadas pela crescente intervenção do Estado na atividade econômica, gerando, assim, as exceções parafiscais, aí incluídas, sem dúvida, as contribuições previdenciárias e as do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço" (48).

Para Felix Gottschalk a reforma tributária, no Brasil, incrementou a parafiscalidade, como categoria complementar das contribuições que não encontravam lugar certo no quadro geral dos tributos.

Fábio Fanucchi, distinguindo cobrança fiscal de parafiscal, diz que esta ocorre quando os recursos são destinados às atividades paralelas do poder tributante.

Em seguida, expressa o seu pensamento: "De há muito que tais cobranças parafiscais, com a denominação genérica de "contribuições" (contribuições previdenciárias, contribuições a Conselhos e Ordens profissionais, contribuições sociais etc.) ou com a denominação errônea de "imposto" (imposto sindical), encontram-se autorizadas em nossas Constituições, colocadas, principalmente, em capítulos que tratam da ordem econômica e social. Todavia, possuem natureza indiscutivelmente tributária e melhor se ajustariam, por classificação, dentro do sistema tributário nacional" (49).

#### AS CONTRIBUIÇÕES DO FGTS

Com a Lei 5.107, de 13-9-66, e o Decreto-Lei 20, de 14-9-66, surgiu no direito brasileiro um novo instituto jurídico que iria ter grande repercussão, chegando alguns autores a apresentá-lo como híbrido, por participar do Direito do Trabalho e da Previdência (50).

Dentre as várias averiguações sobre o assunto, destacam-se as discussões relativas à caracterização da natureza jurídica das contribuições dos emprega-

(46) Alcides de Mendonça Lima, "As Novidades da Constituição Federal de 1967. Segundo a Emenda n.º 1, de 1969", Editora Juriscredi Ltda., São Paulo, 1971, pág. 51.

(47) Joaquim Castro Aguiar, "Sistema Tributário Municipal", José Konfino-Editor, Rio de Janeiro, 1971, pág. 43.

(48) Pires Chaves, "Ações das Leis do F.G.T.S.", LTR Editora Ltda., São Paulo, 1969, pág. 67.

(49) Fábio Fanucchi, "Aspectos Positivos e Negativos do Sistema Tributário Nacional", Revista de Direito Público, Ed., da Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, abril-junho, 1970, vol. 12, pág. 134.

(50) Carlos Alberto G. Chiarelli, "Teoria e Prática da Nova Lei de Estabilidade. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço", Livraria Sullina Editora, Porto Alegre, 1967, pág. 10.



dores ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, partindo-se do exame no plano do direito tributário.

Victor Nunes Leal, em parecer, sustenta a natureza tributária dos depósitos do FGTS, com a argumentação: "Para exata compreensão do problema, é indispensável ter em conta que essa obrigação não é de natureza trabalhista, como vem sendo, ao menos, implicitamente considerada; é obrigação tributária, que deve ser estudada à luz do Direito Tributário, embora tenha conexão com obrigações trabalhistas igualmente reguladas pela citada Lei 5.107/66" (51).

Opinando a respeito da natureza tributária de contribuição do art. 2º da Lei 5.107/66, assevera o parecerista: "Aqui e acolá já tem sido reconhecida a natureza tributária da contribuição destinada ao FGTS. É apenas uma das numerosas "contribuições parafiscais ou especiais", a que se refere o Ministro Aliomar Baleeiro, o qual observa que já se acham elas "contempladas na redação atual da Constituição, art. 21, § 2º, I". Tinham sido omitidas na primitiva redação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25-10-66), mas a deficiência foi logo suprida pelo Decreto-lei nº 27, de 14-11-66, que para tal fim alterou a redação do art. 217 do Código, "dispositivo que não exaure o rol das contribuições parafiscais ou especiais" (52).

Para Victor Nunes Leal a existência de relação trabalhista não desfigura a natureza tributária da obrigação que surge para a empresa, para com o Fundo, nem tão pouco o aspecto administrativo dos direitos do empregado em face do mesmo: "A citada contribuição para o FGTS, por ser tributária (aspecto a que adiante voltaremos), configura unicamente obrigação da empresa para com o Estado, embora de seu cumprimento se originem obrigações do Estado para com os empregados ou seus dependentes. O débito da empresa é de natureza fiscal e o crédito do empregado é de natureza administrativa (previdenciária ou assistencial)" (53).

Fundamentando a conclusão que serve de base para caracterizar a natureza tributária da contribuição ora vista, apresenta, ainda, dois pontos para suportar o entendimento chegado: "Duas outras observações reforçam o caráter tributário da contribuição destinada ao FGTS. A primeira é que os débitos respectivos são levantados e cobrados, administrativa e judicialmente, pelos órgãos da previdência social e "pela mesma forma e com os mesmos privilégios das contribuições devidas à previdência social (art. 20); e as multas em que possa incidir o contribuinte são as instituídas na "legislação do imposto de renda" (art. 19) (54).

Como justificação, ainda, à mesma conclusão, eis as palavras: "A segunda observação refere-se à ação trabalhista facultada ao empregado (bem como aos seus dependentes e ao seu sindicato) contra a empresa, no art. 21 (renumerado pelo Decreto-Lei nº 20/66) (55).

(51) Victor Nunes Leal, "Da Contribuição (Tributo) para o FGTS estão excluídas as horas extraordinárias", LTR, Legislação do Trabalho, São Paulo, novembro de 1971, pág. 833.

(52) Victor Nunes Leal, ob. cit., pág. 833.

(53) Victor Nunes Leal, ob. cit., pág. 835.

(54) Victor Nunes Leal, ob. cit., pág. 834.

(55) Victor Nunes Leal, ob. cit., pág. 834.

A respeito da contribuição mensal e sua natureza jurídica, deparamos em Eduardo Gabriel Saad que a Lei nº 5.107 não fornece elementos caracterizadores: do recolhimento compulsório ao Fundo de Garantia, a que estão obrigados os empregadores.

Depois de não aproximá-la do imposto, escreve: "Também não é taxa, porque esta é o "tributo exigido como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição ou ainda a contribuição destinada ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas" (56).

Além de mostrar que não se trata da contribuição de melhoria, passa a revelar a sua semelhança com o pagamento feito à Previdência Social: "Os depósitos na conta vinculada do empregado optante revestem-se também de obrigatoriedade e são definitivos" (57).

Faz Eduardo Gabriel Saad comparação entre o encargo criado pelo art. 2º da Lei nº 5.107 com a contribuição previdenciária, para entender que o depósito bancário a que estão obrigadas as empresas é mais contribuição de natureza previdenciária.

Felix Gottschalk é outro que não acata ser o depósito bancário a que estão obrigadas as empresas de sentido tributário: "Entretanto, analiticamente, as contribuições para a previdência social, embora coercitivas, não são, ao nosso ver, de caráter tributário. Não obstante o enorme volume de ingressos que caracteriza a previdência social, insinuando a idéia de verdadeiras finanças paralelas, sem ainda reportar-se às contribuições para o FGTS, ou para o Programa de Integração Social (PIS) e outras, a natureza jurídica de cada uma requer um exame acurado que envolve não somente o direito tributário, mas também outros ramos de direito".

"A previdência social ou o seguro social *latu senso* não deitou raízes no campo tributário. É tipicamente uma instituição do direito do trabalho, tendo como elemento fundamental a vinculação empregatícia do segurado a uma empresa empregadora" (58).

#### DÉBITO DO EMPREGADOR E DÍVIDA FISCAL

Pires Chaves (59) diferencia o débito do empregador, no que toca às contribuições do FGTS, da dívida fiscal, dizendo que o primeiro é constituído pelos débitos que correspondem às contribuições em atraso, isto é, não recolhidos nos termos do art. 2º da Lei 5.107, de 13-9-66, com as modificações estabelecidas pelo Decreto-Lei nº 20, de 14-9-66, regulamentada pelo Decreto nº 59.820, de 20-12-66, com as alterações do Decreto nº 61.405, de 28-9-67.

Realça, em seguida, a importância da definição da natureza das contribuições estabelecidas pela legislação citada, expressando: "O depósito a que estão obrigados os empregadores é mais contribuição de caráter previdenciário do que indenização" (60).

(56) Eduardo Gabriel Saad, "Lei do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço", ob. cit., pág. 52.

(57) Eduardo Gabriel Saad, "Lei do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço", ob. cit., pág. 53.

(58) Egon Felix Gottschalk, *O Estado de São Paulo*, ed. cit., pág. 60.

(59) Pires Chaves, ob. cit., pags. 65 e seguintes.

(60) Pires Chaves, ob. cit., pág. 66.

No seu entender, o fato de estarem os depósitos vinculados à existência de um contrato de trabalho, impede caracterizá-los, constitucionalmente, como imposto, taxa ou contribuição de melhoria: "As contribuições qualificadamente sociais, porque oriundas de fatos geradores autônomos e peculiares, e, por isso mesmo, estranhos à previsão do Sistema Tributário Nacional, constituem, contudo, tributos paralelos aos arrecadados diretamente pelo Estado, como receita orçamentária" (61).

Já Cesarino Júnior, a respeito da natureza jurídica do depósito, conclui: "Assim sendo, parece-nos evidente que tal depósito se assemelha bastante a que antes da Lei nº 5.107 era feito no "Fundo de Indenizações Trabalhistas", sendo este, conseqüentemente, bastante aproximado do próprio FUNGATS. Efetivamente foi aquele criado em caráter facultativo pelo art. 46, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 ("D.O.U." de 28-11-58), que alterou a legislação do Imposto de Renda. Permitiu ele deduzir do lucro bruto "as quantias destinadas à constituição de fundos de reserva para indenizações previstas na legislação do trabalho, desde que aplicadas em títulos de dívida pública de emissão especial" (62).

### CONCLUSÃO

Ao término dessas considerações podemos afirmar, conforme ficou demonstrado, que o assunto comporta diversas controvérsias, tanto no direito brasileiro como no estrangeiro.

Invocando o art. 4º do C.T.N., pode-se entender que são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica do tributo:

- I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II — a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Com essas duas especificações chegaríamos à conclusão de que as contribuições sociais podem ser arroladas entre os diversos tributos ou espécies do mesmo, como querem certas exposições: "As contribuições parafiscais são espécies do gênero tributo. Têm natureza previdencial, assistencial ou profissional" (63).

Na mesma perspectiva, Joaquim Castro Aguiar observa: "Exemplo típico de tributo parafiscal é a chamada contribuição previdenciária, a favor do INPS, que é caracteristicamente uma taxa. Já a contribuição sindical, também tributo parafiscal, é nitidamente um imposto." (64)

Mesmo sem se ater a uma denominação própria para as figuras que acarretam obrigações empresariais, não se pode negar que as mesmas têm certas particularidades que as distinguem dos elementos e princípios que configuram os tributos em geral.

Burdeau chama atenção sobre a generalização das intervenções legislativas, que ocorrem na maior parte dos Estados atuais, que lutam pelo princípio do direito à seguridade social. Nessa ocasião, assinala a existência de diversos

(61) Pires Chaves, ob. cit., pág. 67.

(62) Cesarino Júnior, "Estabilidade e Fundo de Garantia", Companhia Editora Forense, Rio de Janeiro, 1968, 1.ª ed., pág. 131.

(63) Dagoberto Liberato Cantizano, ob. cit., pág. 59.

(64) Joaquim Castro Aguiar, ob. cit., pág. 44.

textos, na organização jurídica dos povos, que tendem a garantir a segurança e o bem-estar dos indivíduos: "Le fait est d'importance, car s'il existe aujourd'hui un dénominateur commun de l'organisation juridique des peuples, nous constatons qu'il réside moins dans la similitude des institutions constitutionnelles que dans la parenté des textes qui tendent à garantir la sécurité et bien-être aux individus" (65).

No Brasil, houve a constitucionalização dessas contribuições. Trata-se de figuras instituídas pelo texto fundamental, com determinadas finalidades.

Tomando-se o permissivo constitucional, vê-se que o legislador constituinte, apesar de colocá-las no título geral, "Do Sistema Tributário", art. 21, § 2º, I, vinculou-as à intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.

Em outras oportunidades em que a Constituição brasileira, na redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, faz referência a essas figuras, liga-as à mesma orientação. É assim o § 1º do art. 166 (custeio de atividade dos órgãos sindicais e profissionais); art. 165, XVI (assegura previdência social nos casos de doença etc.)

Poder-se-ia aceitar que essa destinação constitucional do produto da arrecadação não desfiguraria a natureza tributária das contribuições.

Apesar disso, as contribuições sindicais, o salário-educação, as contribuições previdenciárias, os depósitos dos empresários ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Programa de Integração Social devem ser enquadrados como fórmulas que atendem a intervenção no domínio econômico, melhoria da condição social do trabalhador, processos de custeio da previdência social, proteção às categorias profissionais e o desenvolvimento das atividades sindicais.

Finalidades específicas que visam a ampliar a função social e previdenciária do Estado, orientação que é produto da concepção que se tem do mesmo e de sua atuação nas sociedades modernas.

A lei fundamental abre campo para novas medidas ou providências tutelares, com o surgimento de novas obrigações, através da intervenção no domínio econômico.

Em geral, as obrigações prescritas na legislação que ordena as instituições apreciadas surgem em decorrência de um contrato de trabalho ou mesmo das prestações de serviços dos trabalhadores avulsos e dos autônomos (66).

Circunstância que vem completar o conteúdo social que anima as contribuições estipuladas, pois visam a proteger o homem situado dentro de sua atividade diária, tal como é caracterizado por sua profissão (67).

As contribuições sociais devem ser encaradas de acordo com as intenções que inspiram o desenvolvimento da proteção social, desde que o conteúdo que as informa seja diverso daquele que ampara as figuras tributárias, apesar de encontrarmos semelhanças formais entre as mesmas.

(65) Georges Burdeau, "Traité de Science Politique. La Démocratie Gouvernante son assise sociale et sa philosophie politique". Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1956, Tomo VI, pág. 523.

(66) Irany Ferrari, "O Trabalhador Avulso e o Profissional Autônomo", LTR Editora Ltda., São Paulo, 1971, pág. 36.

(67) Georges Burdeau, "Traité de Science Politique". ob. cit., vol. VI, pág. 27.